

Dipl.- Kfm. Klaus Merkel
Wirtschaftsprüfer und Steuerberater brasilianischen Rechts
Rua Cláudio Rossi, 573 - 01547-000 São Paulo- S.P.
Tel. 0055-11-2215-1008
Mail: merkelconsulting@gmail.com - Internet: www.klausmerkel.com

Unterschlagungen und Untreue in brasilianischen Tochtergesellschaften

Eine Uebersicht

2. Auflage Januar 2013

Inhaltsverzeichnis

1. Vorbemerkungen
2. Umstaende des gesellschaftlichen Umfelds, welche Veruntreuung und Unterschlagung foerdern
 - 2.1. Gerichte
 - 2.2. Arbeitsrechtliche Besonderheiten
 - 2.3. Einstellungen der Gesellschaft
3. Unternehmensinterne Umstaende, welche kriminelle Handlungen beguenstigen
 - 3.1. Machtstellung des Geschaeftsfuehrers, hierarchisches Denken
 - 3.2. Rechtswidrige Transaktionen im taeglichen Geschaeft
 - 3.3. Unzureichende oder unangemessene Genehmigungsverfahren
 - 3.4. Inselloesungen bei den EDV-Systemen
 - 3.5. Unangemessene Berechtigungen und Abkuerzungen bei integrierten Systemen
 - 3.6. Haeufiger Wechsel von Mitarbeitern mit Kontrollfunktion
4. Dokumentarische Gestaltungsformen zur Verschleierung von Delikten
5. Vorbeugende Massnahmen gegen Veruntreuung und Unterschlagung
 - 5.1. Vorbemerkung
 - 5.2. Verbot von Schwarzgeschaeften
 - 5.3. Transparenz im Rechnungswesen
 - 5.4. Interne Kontrollen und EDV
 - 5.5. Auswahl und fachliche Unterstellung von Mitarbeitern in Schluesselstellungen
6. Massnahmen nach Aufdeckung von Veruntreuungen

Zur Person des Autors

1. Vorbemerkungen

Im deutschen und angelsaechsischen Raum existiert eine Fuelle von Literatur ueber Wirtschaftskriminalitaet, insbesondere auch Untersuchungen ueber Taeterprofile, Haeufigkeiten und entsprechende ausgiebige statistische Analysen. Diese sollen in der vorliegenden Uebersicht nicht wiederholt werden. Auch ist nicht beabsichtigt, auf die ebenfalls in Brasilien weit verbreitete Variante des Betrugs an Dritten zugunsten des eigenen Unternehmens einzugehen sowie auf Hinterziehung von Steuern und Abgaben zugunsten des Unternehmens. Dies wuerde den Rahmen einer einfachen Broschuere sprengen.

Der Gegenstand dieser Abhandlung besteht darin, einen Ueberblick ueber spezielle brasilianische Umstaende zu geben, welche Veruntreuung oder Unterschlagung durch leitende Angestellte und Geschaefsfuehrer zum Nachteil der brasilianischen Tochtergesellschaft foerdern sowie die konkreten Gestaltungen, die ich selber im Rahmen von Pruefungen vorfand. Anschliessend werden Moeglichkeiten aufgezeigt, den Schutz des Unternehmens vor derartigen Verlusten zu verbessern.

Rechtlich unterscheidet man zwischen Unterschlagung, die sich auf Sachen bezieht und der Untreue, welche Sachen, Rechte oder finanzielle Mittel betreffen kann. Diese Unterscheidung ist fuer die vorliegende Abhandlung jedoch unerheblich, da alleine auf den resultierenden Vermoegenschaden abgestellt wird. Auch wird die Psychologie der Taeter nicht naeher behandelt, obwohl es sich zweifelsohne um einen ueberaus interessanten Forschungsbereich handelt. Als Wirtschaftspruefer ueberlasse ich die Untersuchung der Tatmotive den Fachleuten der Psychologie und stelle auf meine eigenen Bereiche ab, naemlich das Rechnungs- und Finanzwesen und die entsprechenden internen Kontrollen.

Dipl.- Kfm. Klaus Merkel

Wirtschaftspruefer und Steuerberater brasilianischen Rechts

Rua Cláudio Rossi, 573 - 01547-000 São Paulo - S.P.

Tel. 0055-11-2215-1008

Mail: merkelconsulting@gmail.com - Internet: www.klausmerkel.com

2. Umstaende des gesellschaftlichen Umfelds, welche Veruntreuung und Unterschlagung foerdern

2.1. Gerichte

In Brasilien ist es niemandem ein Geheimnis, dass die Strafgerichtsbarkeit und die Zivilgerichtsbarkeit nur sehr mangelhaft funktionieren. Selbst wenn ein Unternehmen erfolgreich einen viele Jahre dauernden Zivilprozess auf Schadenersatz durch den Taeter erfolgreich beendete, bestuende eine weitere Huerde in der effektiven Beitreibung der Mittel. Auch ein Strafverfahren braucht der Taeter kaum zu fuerchten, da die Strafprozessordnung dem Anwalt im Zweifel genuegend Moeglichkeiten eroeffnet, den Prozess bis zur Verjaehrung der Tat auszudehnen. Die berechtigte Erwartung, dass bei einer Aufdeckung von Unterschlagungen oder Betrug strafrechtliche Massnahmen und ein Zivilprozess zum Ersatz des Schadens voraussichtlich wegen mangelnder Aussicht auf Erfolg nicht angegangen werden, stellt zweifelsohne einen beträchtlichen Anreiz fuer Wirtschaftskriminelle dar.

2.2. Arbeitsrechtliche Besonderheiten

In Brasilien sind ausfuehrliche Arbeitszeugnisse unbekannt. Des weiteren wird sich ein Unternehmen hueten, ein Fehlverhalten eines frueheren leitenden Angestellten an die grosse Glocke zu haengen, denn wenn keine strafrechtlichen Massnahmen eingeleitet wurden, besteht das Risiko, dass dieser das Unternehmen sowie persoendlich seine neuen Geschaefsfuehrer wegen Rufschaedigung verklagt. Hiermit koennte er dem Unternehmen zumindest viel Aerger verursachen. Vor diesem Hintergrund ist es zwar moeglich, aber schwierig, strafrechtlich relevantes Verhalten durch einen Backgroundcheck herauszufinden. Die Erwartung, dass die Folgen aufgedeckter Straftaten beruflich nicht zu tiefgreifenden und langfristigen Problemen fuehren, foerdert derartiges Verhalten zweifelsohne.

2.3. Einstellungen der Gesellschaft

Die brasilianische Gesellschaft ist u.a. gekennzeichnet durch ein hohes Mass an Flexibilitaet, Kreativitaet und Improvisation im Alltag, aber auch durch Toleranz gegenueber Vermoegensdelikten. Reichtum bzw. Vermoegen haben in Brasilien einen hohen gesellschaftlichen Stellenwert, egal woher die entsprechenden Mittel stammen. Wirtschaftskriminelle muessen daher nicht mit Ausgrenzung oder anderen gesellschaftlichen Sanktionen rechnen.

3. Unternehmensinterne Umstaende, welche kriminelle Handlungen

beguenstigen

3.1. Machtstellung des Geschaeftsfuehrers, hierarchisches Denken

Brasilianer sind im Unternehmen an die Beachtung ausgepraegter hierarchischer Unterschiede gewoehnt und der Geschaeftsfuehrer kann in aller Regel jederzeit einen unliebsamen Mitarbeiter entlassen, ohne dass diesem eine uebergeordnete interne Beschwerdeinstanz zur Verfuegung stuede. In kleinen und mittleren Unternehmen werden zwar Unterschlagung und Betrug haeufig durch Mitarbeiter trotz fehlender interner Kontrollen festgestellt. Aufgrund der hierarchischen Distanz des Geschaeftsfuehrers sowie der Moeglichkeit einer Entlassung werden diese jedoch haeufig von den Mitarbeitern hingenommen.

3.2. Rechtswidrige Transaktionen im taeglichen Geschaeft

Bei einer grossen Zahl von Unternehmen gehoeren auch heute noch die Hinterziehung von Steuern und Abgaben, Bestechung von Beamten, Kommissionszahlungen an Einkaufsleute von Kunden u.a. Delikte zum taeglichen Geschaeft. Damit einher gehen in aller Regel gewollte Maengel in den internen Kontrollen sowie Massnahmen zur Frisierung der entsprechenden Transaktionen in der Buchhaltung. Man fasst dies in der Fachliteratur unter dem Begriff "Wirtschaftskriminalitaet zugunsten des Unternehmens" bzw. "Altruistische Wirtschaftskriminalitaet" zusammen. In aller Regel haben die auslaendischen Anteilseigner eine grobe Kenntnis der Existenz dieser Praktiken. Umso erstaunlicher stellt man haeufig fest, dass Vertreter der Muttergesellschaft nicht wahrhaben wollen, dass hierdurch auch die Anfaelligkeit fuer Untreue und Unterschlagung zulasten der Tochtergesellschaft steigt.

Moegliche Konsequenzen derartiger Praktiken:

- Die Toleranz in der Einstellung der Geschaeftsfuehrer und der Mitarbeiter gegenueber Vermoegensdelikten steigt. Insbesondere bieten in bar abgewickelte Zahlungen von Bestechungsgeldern haeufig eine Moeglichkeit, sich ebenfalls zu bedienen, weil aus naheliegenden Gruenden eine angemessene Dokumentation der Vorfaelle nicht erfolgt. Manchmal sitzt die Muttergesellschaft dem Maerchen auf, dass bei derartigen Zahlungen ein Vieraugenprinzip vor einem erhoekten Mittelabfluss schuetze.

- Der Geschaeftsfuehrer oder leitende Angestellte verfuegt bei Aufdeckung der eigenen Delikte ueber ein wirksames Schutzinstrument. Zum einen wird er i.d.R. in

Dipl.- Kfm. Klaus Merkel
Wirtschaftspruefer und Steuerberater brasilianischen Rechts
Rua Cláudio Rossi, 573 - 01547-000 São Paulo - S.P.
Tel. 0055-11-2215-1008
Mail: merkelconsulting@gmail.com - Internet: www.klausmerkel.com

der Vergangenheit dafuer gesorgt haben, Vorgesetzten – auch im Ausland – Mitwisserschaft ueber andere rechtswidrige Praktiken nachweisen zu koennen. Zum anderen muss das Unternehmen damit rechnen, dass es bei Bekanntwerden dieser Praktiken in Brasilien zu Aussenpruefungen durch die Finanzbehoerden und darauf folgenden erheblichen Steuernachforderungen und Strafen kommt, fuer welche das hiesige Unternehmen und nicht der (ehemalige) Geschaefsfuehrer/ Angestellte herangezogen wuerden.

3.3. Unzureichende oder unangemessene Genehmigungsverfahren

Unter unzureichenden Genehmigungsverfahren versteht man, dass z.B. bei der Kontraktierung (Einkaufspreise) oder bei Zahlungen die internen Kontrollen nicht vor einem ungewollten Vermoegensverlust schuetzen. Insbesondere sind hier Verbrauchsmaterialien zu nennen, die sofort als Aufwand verbucht werden sowie Dienstleistungen, wo naturgemaess mangels Wareneingangs weniger Personen involviert sind. Eine Besonderheit liegt vor, wenn Kontrollen zwar existieren, diese jedoch durch Ueberfrachtung der entsprechenden Mitarbeiter ausgehebelt werden. Letzteres kommt z.B. dann vor, wenn ein Finanzmanager oder Controller zwar saemtliche Zahlungen zu kontrollieren und abzuzeichnen hat, wegen der Anzahl der Geschaeftsvorfaelle und fehlender Kontrollen im Vorfeld jedoch nicht in der Lage ist, diese Kontrollfunktion angemessen auszuueben. Eine derartige Situation erleichtert Unterschlagungen selbstverstaendlich enorm.

3.4. Inselloesungen bei den EDV-Systemen

In Brasilien trifft man bei kleineren und mittleren Unternehmen sehr haeufig den Fall an, dass das Hauptbuch und bestimmte steuerliche Hilfsbuecher von einem hierzu beauftragten Buchhaltungsbuero oder intern auf einem separaten System gefuehrt werden. Fuer Steuerungszwecke werden daneben vielfach Excel-Dateien oder sogenannte Management-Informationssysteme angewandt, welche nicht mit dem Buchhaltungssystem kommunizieren. Haeufig kommen mehrere unterschiedliche Systeme fuer Zwecke der internen Steuerung zur Anwendung, also z.B. ein System fuer die Produktion und Lagerkontrolle und ein vollstaendig anderes im Finanzbereich. Die Anwendung unterschiedlicher Systeme stellt an sich kein Problem dar, denn ein kleineres Unternehmen kann sich haeufig kein integriertes EDV-Programm leisten. Das Problem besteht vielmehr in aller Regel darin, dass keine organisatorischen Massnahmen zur monatlichen Abstimmung mit dem Hauptbuch existieren oder aufgelaufene Differenzen am Jahresende einfach “weggebucht” werden.

Ein weiteres Problem besteht insbesondere bei outgesourcter Buchhaltung haeufig in mangelhafter Aufbereitung der an das Buchhaltungsbuero uebergebenen Belege und einer unangemessenen Buchhaltung als Folge. Da diese fuer interne Zwecke als nicht brauchbar beurteilt wird, erfolgt dann auch keine Abstimmung mit den intern gefuehrten Registern.

Eine EDV-maessige Trennung von Hauptbuchhaltung und Nebenbuechern sowie eventuell noch der Einsatz zusaetzlicher Exceltabellen fuehrt zu einem wegen Mehrfacherfassung von Daten zu hoeherer Anfaelligkeit fuer Fehler und zu einer erhoekten Arbeitsbelastung mit redundanten Taetigkeiten in der Verwaltung. Zum anderen erleichtert diese Situation jedoch auch Unterschlagungen, da fragwuerdige Transaktionen nicht systematisch auffallen.

3.5. Unangemessene Berechtigungen und Abkuerzungen bei integrierten Systemen

Waehrend der Einfuehrung integrierter Systeme werden in aller Regel einer Reihe von Angestellten weitgehende Berechtigungen erteilt, um den Geschaefsbetrieb nicht durch mangelnde Kenntnisse des neuen Systems zu beschaedigen. Mitarbeiter tauschen hierbei zudem vielfach ihre Zugangs-codes aus, um sich gegenseitig bei Schwierigkeiten helfen zu koennen.

Eine weitere Massnahme besteht darin, dass haeufig im System vorhandene Abkuerzungen genutzt oder Systemkontrollen abgeschaltet werden, um fakturieren oder Materialbewegungen verbuchen zu koennen.

Derartige Massnahmen sind u.a.:

- Erlaubnis negativer Bestaende an Rohmaterialien und Fertigprodukten
- Erlaubnis von Werksauftraegen mit negativem Saldo oder fehlende Schliessung von Werksauftraegen nach Fertigstellung des Produkts
- Uebermaessige Nutzung von im System vorgesehenen Ausnahmetransaktionen wie z.B. "sonstige Vorratsbewegungen" oder "Inventurdifferenzen"
- Berechtigung des mit Zahlungen betrauten Angestellten, Auftraege einzugeben oder abzuaendern

In Brasilien trifft man haeufig den Fall an, dass nach erfolgreicher Systemeinfuehrung die Berechtigungen nicht angemessen korrigiert und

Dipl.- Kfm. Klaus Merkel
Wirtschaftspruefer und Steuerberater brasilianischen Rechts
Rua Cláudio Rossi, 573 - 01547-000 São Paulo - S.P.
Tel. 0055-11-2215-1008
Mail: merkelconsulting@gmail.com - Internet: www.klausmerkel.com

Abkuerzungen im System unterbunden werden. Die damit verbundene Zerschlagung von internen Kontrollen erleichtert naturgemaess Unregelmaessigkeiten.

3.6. Haeufiger Wechsel von Mitarbeitern mit Kontrollfunktion

Unter diesem Punkt ist insbesondere die Rotation in der Stellung des Controllers oder des Leiters der Buchhaltung zu verstehen, die i.d.R. einhergeht mit schlechter Qualitaet des Rechnungswesens bzw. eine schlechte Qualitaet des Rechnungswesens zur Folge hat.

Der naturgemaess niedrigere Kenntnisstand der jeweiligen Stelleninhaber ueber das Unternehmen sowie gegebenenfalls die Perspektive, seine Stellung nicht lange halten zu koennen, erleichtern kriminelle Aktionen durch andere Mitarbeiter oder durch den Geschaeftsfuehrer.

Zudem kommt es normlerweise nicht zu einer Aufarbeitung der Zahlenwerke der Vergangenheit, da sich in Brasilien ueblicherweise ein neuer Controller hierfuer als nicht verantwortlich sieht: Er wird sich auf die Gegenwart konzentrieren und keine Aufarbeitung der Vergangenheit vornehmen wollen bzw. aus Zeitmangel nicht koennen.

In einem derartigen Umfeld kann es nur als natuerlich angesehen werden, dass Unterschlagungen und Veruntreuungen unentdeckt bleiben.

Dipl.- Kfm. Klaus Merkel

Wirtschaftsprüfer und Steuerberater brasilianischen Rechts

Rua Cláudio Rossi, 573 - 01547-000 São Paulo - S.P.

Tel. 0055-11-2215-1008

Mail: merkelconsulting@gmail.com - Internet: www.klausmerkel.com

4. Dokumentarische Gestaltungsformen zur Verschleierung von Delikten

Auch in Brasilien gilt der Grundsatz "Keine Buchung ohne Beleg", so dass ein krimineller Geschäftsführer oder Manager nicht einfach eine Überweisung auf sein Konto oder eine Barentnahme vornehmen kann, sondern seine Delikte so tarnen muss, dass sie als normale Geschäftsvorfälle erscheinen.

Hier trifft man auf eine grosse Bandbreite von Massnahmen, welche auch – zynisch ausgedrückt – das handwerkliche Können des Täters reflektieren.

Folgende Tarndokumentationen sind häufig anzutreffen:

- Rechnungen von Beratungsunternehmen, Instandhaltungsunternehmen, Vertriebsagenten oder anderen Dienstleistern, wobei es sich vielfach um Unternehmen handelt, die im Namen des Täters oder eines Familienmitglieds registriert sind.
- Schrottverkäufe, mittels derer in Wirklichkeit fehlerfreie Produkte entwendet werden.
- Verkauf von Komponenten oder Ersatzteilen, die in ihrer Gesamtheit eine Maschine darstellen oder fingierte Garantielieferungen.
- Anzahlungen an Lieferanten, die sich dann als angeblich insolvente Unternehmen herausstellen oder Anzahlungen an Lieferanten, die von ihrer Höhe her nicht dem normalen Geschäftsumfang entsprechen. Diese Methode wird zum einen von Geschäftsführern gewählt, denen Minimalkenntnisse der Buchhaltung fehlen, da sie anschliessend mit dem Problem konfrontiert sind, diese Zahlungen im Umlaufvermögen unter den geleisteten Anzahlungen vorzufinden. Hierbei erfolgt die Zahlung häufig überhaupt nicht an das in der Dokumentation genannte Unternehmen. Sie wird aber andererseits auch gewählt von Geschäftsführern, denen der Lieferant direkt oder indirekt gehört, da sie somit in der Lage sind, die geleisteten Anzahlungen durch Rechnungen für nicht existente Lieferungen oder masslos überbewertete Lieferungen auszugleichen.
- Grosszügige Ausgaben im Zuge von Betriebsreisen bedeuten noch nicht, dass der jeweilige Geschäftsführer auch in anderen Geschäften unredlich ist. Derartige Praktiken bei Reisen werden häufig als normales Privileg betrachtet. Überhöhte Reisekosten können jedoch den Beginn einer Kette steigender Delikte darstellen, gefolgt z.B. von vollständig fingierten Dienstreisen, weil sich der Täter daran gewöhnt hatte, auf diese Weise zusätzlich zum Gehalt einen gewissen monatlichen Bonus zu erhalten. Sehr anfällig für

Dipl.- Kfm. Klaus Merkel

Wirtschaftsprüfer und Steuerberater brasilianischen Rechts

Rua Cláudio Rossi, 573 - 01547-000 São Paulo - S.P.

Tel. 0055-11-2215-1008

Mail: merkelconsulting@gmail.com - Internet: www.klausmerkel.com

Veruntreuungen sind auch Firmenkreditkarten, da die Monatsbelastung häufig nicht aufgespalten, sondern einfach in einer Summe verbucht wird. Vielfach stellen derartige Veruntreuungen einen schleichenden Gewöhnungsprozess dar, bei dem im Zeitablauf die involvierten Beträge steigen.

- Empfang von Einkaufsprovisionen: Diese Praxis ist naturgemäß nur schwer in der Dokumentation des Unternehmens nachweisbar, weil sie sich indirekt über überhöhte Einkaufspreise niederschlägt. Auch bei der Einholung von Angeboten wird nur der dümmste Geschäftsführer ohne triftige Gründe beim teuersten Anbieter kaufen können. In aller Regel kommen daher zwei alternative Praktiken zum Zuge: Zum einen kann es vorkommen, dass der Geschäftsführer oder der Verantwortliche für die Entscheidung über den Einkauf schlicht und einfach von jedem Bieter Provision verlangt, sofern dieser zum Zuge kommt. Zum anderen ergibt sich vielfach die Möglichkeit, mit der Argumentation von angeblich besserer Qualität und höherer Verlässlichkeit die Auftragsvergabe zu steuern. Vorsicht ist also geboten, wenn angeblich nur dieser oder jener Lieferant in Frage kommt, obwohl eine so enge Auswahl aufgrund des zu kaufenden Produkts seltsam erscheint.

5. Vorbeugende Massnahmen gegen Veruntreuung und Unterschlagung

5.1. Vorbemerkung

Wie in anderen Ländern, so kann man auch in Brasilien keinen Massnahmenkatalog festlegen, mit dem Vermögensverluste durch Unterschlagung und Untreue mit Sicherheit ausgeschlossen werden könnten. Insbesondere bei kleineren Tochtergesellschaften muss immer berücksichtigt werden, ob die Kosten zusätzlicher interner Kontrollen wirtschaftlich tragbar sind. Das Mutterhaus bzw. die Anteilseigner sollten versuchen, hier ein Gleichgewicht zu finden, bei dem dennoch die Schwierigkeiten zur Durchführung von Vermögensdelikten für den Täter drastisch erhöht werden. Die wichtigsten Massnahmen waren nach meiner Erfahrung folgende:

5.2. Verbot von Schwarzgeschäften

Natürlich existieren Unternehmen, wo die brasilianische Tochtergesellschaft massgeblich zum Konzernergebnis beiträgt. Leider handelt es sich in derartigen Fällen bei mittelständischen Unternehmensgruppen allerdings häufig um massgebliche negative Beiträge. Im Normalfall liegt der Beitrag einer brasilianischen Tochtergesellschaft zum Konzernergebnis und zu den Konzernumsätzen unterhalb von 10%. Wenn also die hiesige Tochtergesellschaft im Konzern eine untergeordnete Rolle spielt, kann auch nicht erwartet werden, eine wesentliche Verbesserung des Ergebnisbeitrags durch gesetzeswidrige Transaktionen zu erreichen. Alles, was damit erreicht werden kann, ist normalerweise das Risiko eines erheblichen Schadens für den Konzern, sei es durch Steuerstrafen, sei es durch ungunstige Presseartikel. Die Muttergesellschaft sollte daher Schwarzgeschäfte der brasilianischen Tochtergesellschaft wirksam verbieten und Verstösse tatsächlich mit drastischen Sanktionen belegen. Damit würde es für einen Geschäftsführer oder leitenden Angestellten unmöglich, sich im Zuge derartiger Geschäftsvorfälle ebenfalls zu bedienen.

Hierbei sei angemerkt, dass es in Brasilien manchmal zu Situationen kommt, wo vollständig korrektes Verhalten zum Stillstand des Betriebes führen würde. Es macht jedoch einen grossen Unterschied aus, ob Abweichungen auf kleinere Beträge und Ausnahmefälle beschränkt werden, oder ob verdeckte Praktiken zum Alltag gehören und einen nennenswerten Teil des Geschäftsvolumens betreffen.

5.3. Transparenz im Rechnungswesen

Dipl.- Kfm. Klaus Merkel
Wirtschaftspruefer und Steuerberater brasilianischen Rechts
Rua Cláudio Rossi, 573 - 01547-000 São Paulo - S.P.
Tel. 0055-11-2215-1008
Mail: merkelconsulting@gmail.com - Internet: www.klausmerkel.com

Transparenz im Rechnungswesen wird nicht erreicht, indem die Tochtergesellschaft mit detaillierten Monatsberichten nach deutscher Bilanzstruktur ueberfrachtet wird. Eine derartige Massnahme fuehrt im Gegenteil dazu, dass bei der brasilianischen Tochtergesellschaft wertvolle Kapazitaeten gebunden werden, um in Excel oder auf andere Weise Betriebsstatistiken vorzuhalten, welche das angewandte Buchhaltungssystem nicht liefern kann.

Transparenz wird wie in Deutschland erreicht, indem der Kontenplan klar gegliedert wird, Kumulierungen in "sonstigen Aufwendungen" o.ae. Konten unterbleiben, Abstimmungen von Haupt- und Nebenbuechern regelmaessig erfolgen etc. Kurz gesagt: Die Muttergesellschaft sollte eine schlechte Qualitaet des hiesigen Rechnungswesens nicht tolerieren und den lokalen Geschaefsfuehrer und Controller hierfuer verantwortlich machen. Nicht geduldet werden sollte ein Management Informatinssystem, das nicht oder nur mit sehr grossem Aufwand mit der Buchhaltung abgestimmt werden kann.

Einen wichtigen Beitrag kann hierzu auch die jaehrliche Pruefung des Jahresabschlusses durch Wirtschaftspruefer leisten. Ich rate, auf einen formellen Bestaetigungsvermerk fuer den nationalen Jahresabschluss bei kleinen Tochtergesellschaften zu verzichten, sofern dies nicht z.B. aufgrund von Vereinbarungen mit Minderheitsgesellschaftern notwendig ist. Fuer einen formellen Bestaetigungsvermerk auf den nationalen Jahresabschluss muessen naemlich i.d.R. eine Reihe von Standardprozeduren vorgenommen werden, die zusaetzliche Honorare verursachen, aber fuer Zwecke der Anteilseigner wenig bringen. Hierbei ist auch von Bedeutung, dass Unternehmen, die nicht an der Boerse notiert sind und nicht als Grossunternehmen gelten, in Brasilien weder rechtlich, noch faktisch einen geprueften Jahresabschluss benoetigen. Stattdessen empfehle ich eine eingeschraenkte Pruefung, die auf kritische Punkte konzentriert wird sowie ein ausfuehrlicher deutsch- oder englischsprachiger Pruefungsbericht. Alternativ kann bei einer Pruefung mit Bestaetigungsvermerk ein sogenannter Management Letter in deutscher oder englischer Sprache vereinbart werden. Dieser Bericht oder Management Letter kann ein wertvolles Instrument darstellen, um den Fortschritt vereinbarter oder vorgegebener Verbesserungen in den betrieblichen Ablaeufen und der allgemeinen Qualitaet des Rechnungswesens zu verfolgen. Sofern der Management Letter oder der ausfuehrliche Pruefungsbericht nicht aussagefaehig sind bzw. nur Formalien und Lappalien behandeln, obwohl Schwachstellen bekannt sind, wurde nicht ordentlich geprueft! M.E. setzt eine derartige Politik des weiteren auch bei Jahresabschlussen fuer Konsolidierungszwecke den Konzernpruefer eher in die Lage, die hiesige Pruefungsqualitaet zu beurteilen, als wenn er selber in Brasilien taetig wird, ohne der hiesigen Sprache maechtig zu sein.

5.4. Interne Kontrollen und EDV

Interne Abläufe und Kontrollen sollten klar und übersichtlich gestaltet werden, um zu verhindern, dass sie mit der Zeit wegen Unzweckmäßigkeit immer regelmäßiger umgangen werden. Hierzu zählt auch, dass die einzelnen Nutzerberechtigungen in einem integrierten EDV-System regelmäßig überprüft und entsprechend der tatsächlichen Notwendigkeiten der einzelnen Stellen angepasst werden. Insbesondere sollte der Austausch von Zugangscodes unter den Mitarbeitern disziplinarisch sanktioniert werden. Generell gilt: Je umständlicher und unzweckmäßiger die Abläufe, desto stärker die Tendenz der Mitarbeiter, sie zu unterlaufen.

5.5. Auswahl und fachliche Unterstellung von Mitarbeitern in Schlüsselstellungen

Das Unterbleiben eines Background- Checks bei Einstellungen von leitenden Angestellten und sogar Geschäftsführern ermöglicht vielfach Personen, die aufgrund von Unregelmäßigkeiten von anderen Unternehmen entlassen wurden, relativ problemlos wieder eine Stellung zu finden, wo sie ihre Aktivitäten fortsetzen können. Ein Background- Check ist nicht einfach, kann jedoch von erfahrenen Headhuntern vorgenommen werden. Hierbei werden von ihm frühere Arbeitgeber vertraulich kontaktiert. Nicht immer führt dies zu Resultaten, da Unternehmen häufig wegen der Prozessgefahr qualifizierte Auskünfte generell verweigern. In Brasilien spielen persönliche Empfehlungen bei Stellenbesetzungen häufig eine wichtige Rolle. Man sollte jedoch sehr genau nachfragen, wie gut derjenige, der eine Referenz erteilt, den Kandidaten wirklich kennt.

Eine weitere unterstützende Massnahme kann darin liegen, den Controller oder Finanzmanager zwar disziplinarisch dem Geschäftsführer unterstellt zu lassen, ihn jedoch fachlich dem entsprechenden leitenden Mitarbeiter der Muttergesellschaft zu unterstellen und dem Mutterhaus für diese Stelle sowohl Einstellungen, als auch Entlassungen ausdrücklich vorzubehalten. Hiermit wird die Stellung dieses Mitarbeiters gegenüber dem lokalen Geschäftsführer gestärkt und übertriebenem Hierarchiedenken entgegengesteuert. Es erübrigt sich zu erwähnen, dass der Kandidat zumindest in Englisch fließend sein sollte.

Dipl.- Kfm. Klaus Merkel
Wirtschaftsprüfer und Steuerberater brasilianischen Rechts
Rua Cláudio Rossi, 573 - 01547-000 São Paulo - S.P.
Tel. 0055-11-2215-1008
Mail: merkelconsulting@gmail.com - Internet: www.klausmerkel.com

6. Massnahmen nach Aufdeckung von Veruntreuungen

Wie oben erwähnt, unterliegen vielfach auch die besten Kontrollmassnahmen der Phantasie krimineller Elemente. Wenn es zum Verdacht von Unregelmässigkeiten kommt, sind in jedem Falle eine schnelle Prüfung der Vorfälle und bei Bestätigung der Sachverhalte sofortige Entlassungen anzuraten. Insbesondere bei kleineren Unternehmen sollte hinsichtlich der formellen Vollmachten darauf geachtet werden, dass es nicht durch Entlassung des Geschäftsführers oder eines leitenden Mitarbeiters zeichnungsunfähig wird.

Dipl.- Kfm. Klaus Merkel

Wirtschaftspruefer und Steuerberater brasilianischen Rechts

Rua Cláudio Rossi, 573 - 01547-000 São Paulo - S.P.

Tel. 0055-11-2215-1008

Mail: merkelconsulting@gmail.com - Internet: www.klausmerkel.com

Zur Person des Autors Klaus Merkel:

Ich bin gebuertiger Deutscher mit Abschluss als Diplom-Kaufmann von der Justus-Liebig-Universitaet Giessen und lebe seit 1989 in Brasilien. Zuvor begann ich meine Laufbahn bei einer der grossen deutschen Wirtschaftspruefungsgesellschaften in Frankfurt.

Von Mitte 1989 bis Ende 1994 war ich bei einer mittelstaendischen internationalen Wirtschaftspruefungsgesellschaft in São Paulo und Frankfurt taetig. In dieser Zeit absolvierte ich u.a. ein Aufbaustudium in Controlling unter Hochinflation an der renommierten Stiftung Getúlio Vargas. Mitte 1995 nahm ich eine Stellung als Controller und Finanzchef bei der Tochtergesellschaft eines deutschen Messgeraeteherstellers im Innern des Bundesstaats São Paulo an.

Anfang 1997 wechselte ich als Senior Manager Audit zur Wirtschaftspruefungsgesellschaft Arthur Andersen nach São Paulo. Neben der Pruefung von Jahresabschlüssen nach deutschen und brasilianischem Handelsrecht, US- GAAP und IAS/IFRS wurde ich insbesondere als Spezialist fuer Due Diligence-Pruefungen im Rahmen von Unternehmenskaufen taetig.

Im Jahre 2002 wechselte ich zu Roland Berger Strategy Consultants. Im Jahr darauf erhielt ich die Berufzulassung als Contador (vereidigter Buchhalter/ Steuerberater brasilianischen Rechts) und wurde neben meiner Stellung bei Roland Berger auch selbstaendig taetig.

Seit Ende 2004 bin ich ausschliesslich selbstaendig taetig. Ich verfuege ueber die brasilianischen beruflichen Zulassungen als vereidigter Buchhalter/ Steuerberater (Contador – CRC) und Wirtschaftspruefer (Auditor Independente – CNAI/CFC).

Anschrift:

Rua Cláudio Rossi, 573

01547-000 São Paulo – S.P.

Tel. 0055-11-2215-1008

E-Mail: merkelconsulting@gmail.com

Internet: www.klausmerkel.com